

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 24941C**

Inscrit le 21 octobre 2008

---

### **Audience publique du 24 mars 2009**

**Appel formé par**

- **Monsieur ..., ...**,
- **Monsieur ..., ...**

**contre**

**un jugement du tribunal administratif du 10 septembre 2008 (n° 23435 du rôle)  
dans le cadre d'un recours dirigé contre des bulletins d'impôt émis par le  
bureau d'imposition Luxembourg 8  
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24941C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 21 octobre 2008 par Maître Brigitte POCHON, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à ..., et de Monsieur ..., ..., demeurant professionnellement à ..., agissant tant en leur nom personnel qu'en leur qualité de copropriétaires respectivement co-exploitants de la copropriété ... et ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 10 septembre 2008, par lequel ledit tribunal a déclaré irrecevable leur recours tendant à l'annulation

- des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2002, 2003 et 2004,
- des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002, 2003 et 2004,
- des bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2003 et au 1<sup>er</sup> janvier 2004,

tous émis le 4 janvier 2007 par le bureau d'imposition Luxembourg 8 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 18 novembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Emmanuel HUMMEL, en remplacement de Maître BRIGITTE POCHON, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 janvier 2009.

-----

Monsieur ... et Monsieur ... sont copropriétaires d'un immeuble situé à ....

En date du 4 janvier 2007, le bureau d'imposition Luxembourg 8 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la copropriété ... et ... les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour les années 2002, 2003 et 2004, les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002, 2003 et 2004, ainsi que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2003 et au 1<sup>er</sup> janvier 2004.

Par lettre datée du 8 janvier 2007, Monsieur ..., en sa qualité de « *mandataire officiel* » de la copropriété ... et ..., introduisit une réclamation contre lesdits bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

Cette réclamation étant restée sans réponse, Monsieur ..., en sa qualité de « *mandataire officiel* » de la copropriété ... et ..., introduisit, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 septembre 2007, un recours contentieux tendant à l'annulation des bulletins d'impôt prévus du 4 janvier 2007.

A travers un jugement du 10 septembre 2008, le tribunal déclara ce recours irrecevable aux motifs essentiels que ce ne serait pas la copropriété ... et ... qui pourrait agir contre les bulletins litigieux, mais que seuls les copropriétaires pris individuellement seraient en droit d'introduire une voie de recours et que Monsieur ... n'aurait pas qualité pour agir au nom de la copropriété.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 21 octobre 2008, Monsieur ... et Monsieur ..., agissant tant en leur nom personnel qu'en leur qualité de copropriétaires respectivement co-exploitants de la copropriété ... et ..., ont déclaré relever appel de ce jugement.

L'Etat soulève le moyen d'irrecevabilité de cet appel tiré de ce que les sieurs ... et ... n'auraient pas été parties en première instance, le recours initial devant le tribunal ayant été introduit au nom de la seule copropriété ... et ... et le jugement de première instance ayant été rendu également à l'égard de celle-ci seule.

L'examen de ce moyen d'irrecevabilité de l'appel implique que la Cour est d'abord amenée à analyser quelle personne physique ou morale doit être considérée comme ayant été partie en première instance. Au vu de la conclusion y relative dégagée par le tribunal, de l'irrecevabilité par lui en déduite et des contestations afférentes des appelants, cette analyse implique nécessairement que la Cour statue déjà au stade de la recevabilité de l'appel sur les moyens soulevés par les appelants contre la décision d'irrecevabilité des premiers juges.

La requête introductive de première instance déposée au greffe du tribunal administratif le 17 septembre 2007 indique que le recours sous analyse a été introduit par « *Monsieur ... agissant comme mandataire officiel conformément au § 219 alinéa 1 AO et subsidiairement du § 239 alinéa 2 AO de la copropriété ... et ... nr fiscal 1600 8028 048* ».

Dans le jugement entrepris du 10 septembre 2008, le tribunal a relevé que même si la copropriété ... et ... est le destinataire direct des bulletins litigieux, étant donné que ceux-ci ont été adressés à ladite copropriété, celle-ci ne saurait être considérée comme étant un contribuable, c'est-à-dire un sujet de droit fiscal, qui disposerait du droit de réclamer ou d'introduire un recours, dans la mesure où ce n'est pas elle qui est matériellement imposée, mais que ce sont les copropriétaires qui sont personnellement et directement imposables sur leurs parts dans les bénéfices de la copropriété.

Ensuite, le tribunal a estimé que le § 219 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO), a pour seul objet de désigner un représentant de la copropriété censé recevoir les notifications de l'administration avec effet pour et contre tous les autres cointéressés, à l'exclusion de tous droits d'exercer des voies de recours au nom de la copropriété, de sorte que, même si les bulletins litigieux ont été notifiés au domicile de Monsieur ..., celui-ci ne saurait baser sa qualité d'agir au nom de la copropriété sur cette disposition.

Quant au § 239 (2) AO invoqué par Monsieur ..., le tribunal a retenu que cette disposition légale réserve le droit d'agir exclusivement aux sociétaires et indivisaires et non à la copropriété elle-même, celle-ci n'ayant d'ailleurs aucune personnalité juridique.

Finalement, le tribunal a encore procédé à une analyse de la recevabilité du recours sur base du § 239 (1) AO et, après avoir relevé qu'il n'était ni allégué ni *a fortiori* établi que le recours introduit par Monsieur ... au nom de la copropriété ... et ... tomberait sous les hypothèses énumérées aux chiffres 1 et 2 du § 239 (1) AO, a décidé que le chiffre 3 du § 239 (1) réserve la qualité pour faire valoir tous les autres moyens contre ces bulletins au seul sociétaire ou indivisaire chargé de la gestion de l'exploitation, mais que Monsieur ... n'avait pas établi qu'il soit administrateur ou gérant de la copropriété.

Les appelants reprochent aux premiers juges de ne pas avoir reconnu à Monsieur ... la qualité pour introduire le recours litigieux. Ils font valoir que ce dernier aurait introduit ledit recours tant en sa qualité de co-exploitant de la copropriété ... et ... qu'en celle de gérant d'une exploitation commerciale, suite à la requalification faite par le bureau d'imposition, le gestionnaire de la copropriété devenant un gérant d'une exploitation commerciale. Ils précisent que Monsieur ... se serait occupé seul de la gestion de la copropriété avec pleins pouvoirs, de manière à avoir signé tous contrats et compromis et représenté la copropriété aux assemblées des copropriétaires de l'immeuble sis à Luxembourg, 96, rue de Bonnevoie, la raison en étant principalement que Monsieur ... serait très occupé par sa profession de médecin, de sorte que Monsieur ... aurait la qualité de « *Geschäftsführer* » autorisé à exercer toutes les voies de recours pour compte de la copropriété. Les appelants ajoutent que Monsieur ... n'aurait été invité à aucun stade antérieur de la procédure à justifier de son mandat pour compte de la copropriété et que le tribunal lui aurait dénié cette qualité sans procéder à des vérifications en conformité du § 254 (2) AO, qui n'admettrait l'exigence d'une preuve de la réalité du mandat qu'en cas de doutes valables.

Les appelants critiquent encore le jugement entrepris pour avoir fait une fausse application du § 238 AO en faisant valoir qu'une copropriété constituerait une société de fait et qu'au vœu du § 2 de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 relative à l'impôt commercial communal, dite « *Gewerbesteuer-gesetz* », en abrégé « *GewStG* », une entreprise fiscalement transparente serait qualifiée d'entreprise commerciale, donc de contribuable sur le bénéfice duquel est assis l'impôt commercial communal, sous la seule condition que les indivisaires soient à considérer comme co-exploitants, de manière à faire abstraction de la transparence fiscale des sociétés de fait. Ainsi, la copropriété ... et ... devrait se voir reconnaître un droit de recourir contre les différents bulletins litigieux.

Finalement, les appelants concluent à la recevabilité du recours initial également dans le chef de Monsieur ... en s'emparant du § 239 (3) AO qui imposerait la mise en intervention d'office des autres cointéressés en cas de l'exercice d'une voie de recours par un cointéressé et de la procuration *ad litem* établie par Monsieur ... le 9 octobre 2007 et versée en cause devant le tribunal, laquelle procuration constituant la « *manifestation de sa volonté d'être partie au litige* ».

Le délégué du gouvernement, après avoir rappelé qu'une copropriété ne posséderait pas de personnalité juridique distincte de celle de ses associés et qu'elle ne pourrait pas être considérée comme étant un contribuable, estime que les premiers juges auraient fait une application correcte des §§ 219 et 239 AO et il conteste la qualité de « *Geschäftsführer* » dans le chef de Monsieur ... en arguant que le fait par ce dernier de se comporter en apparence comme tel vis-à-vis des tiers serait inopposable au bureau d'imposition et insuffisant pour lui conférer la qualité de gérant d'une copropriété faute d'une décision, publiée en due forme, de l'assemblée générale des indivisaires le nommant à ce poste.

Liminairement, il y a lieu de préciser que les déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2002 à 2004 déposées du chef de la copropriété ... et ... renseignent pour chacune de ces années d'imposition un revenu net provenant de la location de biens. Cependant, les trois bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétaires pour les mêmes années d'imposition, tous émis le 4 janvier 2007, opèrent une requalification de ces revenus de location de biens en bénéfices commerciaux pour les trois années d'imposition prévisées et les trois bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 à 2004, émis le même jour, reprennent les bénéfices commerciaux fixés dans lesdits bulletins d'établissement comme bases d'imposition.

Ensuite, eu égard aux différentes dispositions à analyser, il y a lieu d'examiner la question de la qualité à agir et de l'identification de l'auteur du recours initial d'abord par rapport aux bulletins d'établissement séparé et en commun et de fixation de la valeur unitaire et ensuite par rapport aux bulletins de l'impôt commercial communal.

Par rapport aux deux premières espèces de bulletins, la Cour confirme l'analyse faite par le tribunal que le rôle du représentant visé au § 219 (1) AO est confiné à celui de la réception des notifications des bulletins et des autres décisions dans le cadre de la procédure d'instruction du cas d'imposition et que la question de la qualité pour agir à l'encontre des bulletins ainsi notifiés n'est pas régie par le § 219 (1) AO, mais par le § 239 AO qui dispose comme suit :

« (1) *Zur Einlegung von Rechtsmitteln, die einen einheitlichen Feststellungsbescheid über Einkünfte aus Gewerbebetrieb, über den Einheitswert eines gewerblichen Betriebs oder über wirtschaftliche Untereinheiten von gewerblichen Betrieben betreffen, sind die folgenden Personen berechtigt:*

*1. soweit es sich darum handelt, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie der festgestellte Betrag sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt:*

*jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler, der durch die Feststellungen über diese Punkte berührt wird;*

*2. soweit es sich um einen Punkt handelt, der einen Gesellschafter oder Gemeinschaftler für seine Person angeht (zum Beispiel die Höhe von Sondervergütungen oder persönlichen Werbungskosten):*

*der Gesellschafter oder Gemeinschaftler, der durch die Feststellungen über diesen Punkt berührt wird;*

*3. im übrigen:*

*nur die zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter oder Gemeinschaftler; Gesellschafter oder Gemeinschaftler die nicht zur Geschäftsführung berufen sind, sind auch nicht berechtigt, dem Rechtsmittel beizutreten.*

*(2) Sind in anderen als den im Absatz 1 bezeichneten Fällen einheitliche Feststellungsbescheide gegen Mitberechtigte ergangen, so ist jeder Mitberechtigte zur Einlegung von Rechtsmitteln befugt.*

*(3) Mehrere Rechtsmittel gleicher Art, die denselben Betrieb, dasselbe Grundstück, dasselbe Betriebsgrundstück oder dieselbe Gewerbeberechtigung, in den Fällen des § 215 Absatz 2 dieselben Einkünfte betreffen, werden verbunden und zur Einlegung von Rechtsmitteln befugte Mitberechtigte, die kein Rechtsmittel eingelegt haben, zu dem Rechtsmittelverfahren von Amts wegen zugezogen. Auch im Rechtsmittelverfahren können nur einheitliche Feststellungen getroffen werden. Die Rechtsmittellentscheidungen richten sich gegen alle Mitberechtigten; § 219 Absatz 1 Sätze 2 bis 4 finden Anwendung ».*

Si l'alinéa (2) du § 239 AO énonce la règle générale quant à la qualité pour recourir contre des bulletins d'établissement séparé et en commun, son alinéa (1) comporte un régime spécifique pour les bulletins d'établissement séparé et en commun de bénéfices commerciaux et de valeurs unitaires d'entreprises commerciales. Or, au vu de la requalification des revenus de la copropriété ... et ... en bénéfices commerciaux opérée pour les années 2002 à 2004 par les bulletins d'établissement litigieux du 4 janvier 2007, ceux-ci rentrent dans les catégories de bulletins d'établissement visées par le § 239 (1) AO et non pas dans le champ de la règle générale du § 239 (2) AO.

Il se dégage encore de la réclamation du 8 janvier 2007 dirigée contre les bulletins d'établissement litigieux du 4 janvier 2007 que les critiques y développées portent, outre sur la compétence du bureau d'imposition et le respect de certaines formes, sur la requalification des revenus de la copropriété en bénéfices commerciaux et partant sur des volets des bulletins d'établissement qui ne sont pas visés par les points 1 et 2 du § 239 (1) AO. Dès lors, conformément au point 3 du § 239 (1) AO, la qualité pour réclamer contre les bulletins d'établissement et les bulletins de fixation de la valeur unitaire litigieux revient au seul sociétaire ou indivisaire chargé de la gestion de l'exploitation.

Or, par rapport au cas normalement visé par cette disposition d'une entreprise commerciale constituée et exploitée sous une forme structurée, la situation de l'espèce se singularise par l'assimilation d'une simple indivision immobilière à une entreprise commerciale à travers les bulletins litigieux, entraînant que la question de l'identification de l'indivisaire chargé de la gestion de l'exploitation doit être examinée au regard des règles légales relatives à l'administration d'une indivision.

Au prescrit de l'article 815-3 du Code civil, les actes d'administration et de disposition relatifs aux biens indivis requièrent le consentement de tous les indivisaires, de manière qu'*a priori* chaque indivisaire est appelé à participer à la gestion de l'indivision. Cependant, l'article 815-3 du Code civil prévoit en son alinéa 1° la possibilité pour les indivisaires de donner à l'un d'entre eux un mandat général d'administration et en son alinéa 2° une présomption de l'existence d'un mandat tacite pour les actes d'administration en faveur d'un indivisaire qui « *prend en main la gestion des biens indivis, au su des autres et*

*néanmoins sans opposition de leur part* ». Dans la mesure où les appelants, seuls co-indivisaires de la copropriété ... et ..., affirment et étayent l'existence d'un mandat en faveur de Monsieur ... pour la gestion des affaires de cette indivision sans être contredits à cet égard, il y a lieu de conclure qu'en l'espèce Monsieur ... est à qualifier d'indivisaire chargé de la gestion de l'exploitation au sens du § 239 (1) n° 3 AO qui est appelé à agir pour compte de la copropriété et des co-indivisaires.

Il s'ensuit qu'en ayant introduit le recours de première instance déposé le 17 septembre 2007 « ... *comme mandataire officiel conformément au § 219 alinéa 1 AO et subsidiairement du § 239 alinéa 2 AO de la copropriété ... et ... nr fiscal 1600 8028 048* », Monsieur ... doit être considéré, nonobstant le renvoi erroné au § 239 (2) AO au lieu du § 239 (1) point 3 AO applicable en réalité, comme ayant introduit lui-même ledit recours en sa qualité d'indivisaire chargé de la gestion de l'exploitation, agissant dans l'intérêt de la copropriété et de ses co-indivisaires.

Le tribunal ayant lui-même retenu à juste titre dans le jugement entrepris du 10 septembre 2008 que la désignation impropre de la voie de recours introduite par un contribuable exerçant sans l'assistance d'un professionnel de la postulation les voies de recours lui ouvertes n'est pas de nature à affecter la recevabilité de son recours, l'indication dans la requête introductive que Monsieur ... agit « *au nom et pour compte de la copropriété* » n'est pas de nature à affecter la conclusion ci-avant dégagée au vu du renvoi expresse fait par Monsieur ... au § 239 AO pour fonder sa qualité d'agir.

Relativement aux bulletins de l'impôt commercial communal, il convient de relever que ces bulletins ont certes été émis à l'égard de la copropriété ... et ... en tant qu'entreprise commerciale constituant l'objet de l'imposition au vu du § 2 GewStG mais que cette entreprise est à considérer comme étant exploitée au nom de plusieurs personnes conformément au § 5 GewStG, à savoir par les co-indivisaires, de manière que Monsieur ... a également la qualité requise pour recourir contre les bulletins de l'impôt commercial communal déferés.

Quant à la recevabilité de la requête d'appel, il découle de ces développements que Monsieur ... est seul à considérer comme ayant été partie à la première instance ayant abouti au jugement entrepris du 10 septembre 2008, de manière que l'appel encourt l'irrecevabilité pour autant qu'il a été introduit par Monsieur ... qui n'était pas partie à la première instance. Ce dernier ne saurait en outre utilement s'emparer du § 239 (3) AO pour fonder son droit à agir en instance d'appel, cette disposition visant exclusivement des co-intéressés ayant le droit d'agir et s'appliquant aux seuls bulletins d'établissement séparé et en commun et de fixation de la valeur unitaire entrepris par rapport auxquels Monsieur ... a seul qualité pour agir au vu du § 239 (1) point 3 AO, à l'exclusion de Monsieur ....

Par contre, l'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi dans la mesure où il a été introduit par Monsieur ....

En ce qui concerne le bien-fondé de l'appel sous analyse, il découle des développements qui précèdent que Monsieur ... avait la qualité requise de co-indivisaire chargé de la gestion des biens pour agir contre les bulletins litigieux d'établissement séparé et en commun et de fixation de la valeur unitaire, tout comme il avait la qualité requise de co-indivisaire pour agir contre les bulletins litigieux de l'impôt commercial communal. En outre, le recours initial doit être considéré comme ayant été introduit par Monsieur ... en ses deux qualités prévues. Par voie de conséquence, c'est à tort que le tribunal a déclaré le recours introduit le 17 septembre 2007 par Monsieur ... irrecevable pour défaut de qualité dans son chef.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel est fondé. Le jugement entrepris du 10 septembre 2008 encourt partant la réformation en ce sens que le recours initial n'est pas irrecevable pour défaut de qualité de son auteur et l'affaire est à renvoyer devant le tribunal en vue de l'examen des autres questions de la recevabilité et, le cas échéant, du fond du recours.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 21 octobre 2008 en la forme,

au fond, le déclaré justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 10 septembre 2008, dit que le recours initial introduit le 17 septembre 2008 par Monsieur ... n'est pas irrecevable pour défaut de qualité de son auteur,

renvoie l'affaire devant le tribunal en vue de l'examen des autres questions de la recevabilité et, le cas échéant, du fond du recours,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 24 mars 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative